

**DEVLET TEŞVİK VE YARDIMLARININ TMS 20 KAPSAMINDA MUHASEBELEŞTİRİLMESİNE YÖNELİK
DEĞERLENDİRMELER**

Emin ZEYTİNOĞLU

Yrd. Doç. Dr., Dumlupınar Üniversitesi, Uygulamalı Bilimler Yüksekokulu, emin.zeytinoglu@dpu.edu.tr

Seçkin GÖNEN

Doç. Dr., Dokuz Eylül Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, seckin.gonen@deu.edu.tr

ÖZET: “Türkiye Muhasebe Standardı-20 (TMS-20) Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması” ilk olarak 01/11/2005 tarih ve 25983 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir. Teşvik ve yardımların esası, kaynakların daha faydalı alanlara aktarılması, ülke içinde var olan dengesizliklerin ortadan kaldırılması ve refah düzeyinin artırılmasıdır. Bu noktada teşvik ve yardımların muhasebe uygulamalarına yön veren Muhasebe Standartları kapsamında raporlanmasının önemi açıktır. 20 no’lu Türkiye Muhasebe Standardı esas alınarak yaptığımız bu çalışmada devlet teşvik ve yardımlarının ilgili teorik ve pratik yönleri vurgulanmaktadır. Çalışmada aynı zamanda standarda ilişkin devlet teşvik ve yardımları hakkında tanım, kapsam, temel yaklaşımlar, sınıflandırma ve geri ödeme konusundaki düzenlemeler ve yürütülen çalışmalar gibi temel unsurlar açıklanarak değerlendirilmektedir. Benimsenen yöntem doğrultusunda çalışmamızın amacı teşvik ve yardım yoluyla devlet eliyle yapılan finansmanın işletmeler tarafından nasıl muhasebeleştirileceği hakkında önerilerde bulunmaktır.

Anahtar Kelimeler: Devlet Teşvikleri, Devlet Yardımları, Türkiye Muhasebe Standartları

**EVALUATIONS OF ACCOUNTING FOR GOVERNMENT GRANTS AND GOVERNMENT ASSISTANCE IN THE
CONTENT OF TAS-20**

ABSTRACT: “Turkish Accounting Standard-20 (TAS-20) Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance” was first published in the official gazette with issue no 25983 on 01/11/2005 and entered into force to be applied for the accounting periods beginning after the date of 31/12/2005. The basis of government grants and government assistance are transferring sources to more beneficial areas and eliminating imbalance and increasing level of welfare. At this point, reporting government grants and government assistance within the scope of accounting standards play a fundamental role. In our study, which is based on TAS-20, theoretical and practical dimensions were emphasized related to accounting for government grants and disclosure of government assistance. At the same time, definitions, content, basic approaches, regulations related to classification and reimbursement and conducted studies explained and are evaluated in the study. Upon the followed method, the aim for this study is to make suggestions to businesses about the procedure of accounting for government grants and assistance.

Key Words: Government Grants, Government Assistance, Turkish Accounting Standards

Jel Classification: M41, G18

1. Giriş

Küreselleşme süreci ile birlikte artan uluslararası rekabet ortamında işletmelerin ayakta kalabilmek adına belirli desteklerden faydalanması kaçınılmazdır. Bu destekler içinde yer alan devlet destekleri günümüzde oldukça önemli hale gelmiştir. Devlet

tarafından birtakım bölgeler, sektörler ve ürünler kapsamında işletmeler tarafından yerine getirilmesi güç olan bazı faaliyetleri teşvik etmek adına destek verilmektedir. Söz konusu destekler devlet teşvik ve yardımları olarak adlandırılmaktadır.

Sosyal devlet olgusu gereği devletin toplumun refah düzeyini artırıcı çalışmalarından biri olan teşvik ve yardımlar devlet tarafından belirli koşullar altında faaliyetlerin devamına yönelik olarak işletmelere yapılan kamu kaynaklarının transferidir. Teşvik ve yardımlar sosyal ve ekonomik problemlerin çözülmesinde önemli bir araçtır. Devlet teşvik ve yardımları normal şartlarda yerine getiremeyecekleri faaliyetlere girişmeleri için işletmeleri cesaretlendirmeyi amaçlamaktadır. Devlet, teşvik ve yardım gibi araçları kullanarak işletmelerin finansal problemlerini azaltıp yatırım yapmalarını özendirilmektedir.

Türkiye’de devlet desteği Bakanlar Kurulu’nun 27.12.1994 tarih ve 94/6401 sayılı “İhracata Yönelik Devlet Yardımları” kararının 4’üncü maddesine bağlı olarak geliştirilmiştir. Bu karar batılı ülkelerin uygulamaları ile paralellik arz etmekte ve “bir faaliyetin yapılması” şartına bağlı olarak gerçekleştirilmektedir.

Muhasebe açısından da devlet teşvik ve yardımları oldukça önemli bir konudur. Mevcut konu Uluslararası Muhasebe Standardı 20-[UMS 20] (International Accounting Standards- IAS 20) kapsamında incelenmektedir. UMS 20 bu tür teşvikler ile bağlantılı olarak ortaya çıkan seçilmiş muhasebe ve raporlama hususlarına değinmektedir. Bu standarda göre devlet yardımı, halka iş, hizmet ve ürün sağlayacak olan işletmelere (teşvik olmadan bu tür faydaları hiçbir şekilde veya arzu edilen seviyede gerçekleştirilmeyecek olan işletmeler) mali destek sağlayarak ekonomik faydalar yaratmayı amaçlayan bir faaliyettir. Öte yandan devlet teşviki ise, çevreye zararlı fabrika sahasının iyileştirilmesi gibi, operasyonel faaliyetlerle ilgili işletmenin belirli şartlara uyum sağlaması adına verilen ve kaynakların geri ödenmesini zorunlu kılan devlet yardımıdır (Mackenzie vd., 2012: 549). Standart aynı zamanda yardım ve teşviklerden sağlanan faydanın raporlanması yoluyla işletmelerin birbirleriyle kıyaslanmasına imkan sağlamakta ve işletme performansının ölçülmesine yardımcı olmaktadır.

Standart ilk olarak Eylül 1981’de Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee- IASC) tarafından taslak halinde sunulmuştur. 1983 yılı Nisan ayında yayımlanan standart, 1 Ocak 1984 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiş olup, 1994 yılında revize edilmiştir.

Bu standart ülkemizde “TMS 20-Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması” adıyla yürürlükte olup 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 01/11/2005 tarih ve 25983 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Söz konusu standart, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında meydana gelen değişikliklere uygun olarak güncellenmektedir.

Çalışmamızda yer alan giriş bölümünden sonra ikinci bölümde standardın kapsamından bahsedilmiştir. Üçüncü ve dördüncü bölümde devlet teşvik ve yardımları açıklanmış, beşinci ve altıncı bölümde ise devlet teşvik ve yardımlarının muhasebeleştirilmesine ilişkin örneklere yer verilmiştir.

2. TMS 20 Standardı’nın Kapsamı

TMS 20 standardı genel olarak devlet teşvikleri ile yardımlarının muhasebeleştirilmesi ve raporlanması konusuna odaklanmış olup, teşvik ve yardımlardan sağlanan faydanın raporlanması doğrultusunda işletmelerde gerçek performansın tespitini, dönemler ve diğer işletmelerle karşılaştırılabilirliğin sağlanmasını amaçlamaktadır (Örten vd., 2014: 313).

Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve açıklanması ile diğer şekillerdeki devlet yardımlarının açıklanmasında bu standart uygulanırken aşağıda belirtilen konular standardın kapsamı dışındadır (TMS 20 Madde 1-2):

- Fiyat değişiminin etkilerini yansıtan finansal tablolarda devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde veya benzer nitelikteki ek bilgilerde ortaya çıkan özel sorunlar;
- İşletmelere vergilendirilebilir kâr ya da vergi zararının hesaplanmasında yararlanmak üzere sağlanan faydalar veya vergi yükümlülüğüne bağlı olarak belirlenen ya da vergi yükümlülüğü ile sınırlı olarak sağlanan devlet yardımları. Örneğin; gelir/kurumlar vergisi istisnaları, yatırımı teşvik amaçlı vergi indirimleri, hızlandırılmış amortisman uygulaması ve indirilmiş vergi oranları vb.
- Devlet’in bir işletmeye iştirak etmesi;

d. “TMS 41 Tarımsal Faaliyetler” kapsamındaki devlet teşvikleri.

Standart içinde geçen kavramlara ilişkin tanımlara aşağıda kısaca yer verilmiştir (TMS 20, Madde 3):

Devlet: Devleti, devlet organlarını ve yerel, ulusal veya uluslararası benzer kuruluşları ifade eder.

Devlet Yardımı: Belirli koşulları yerine getiren bir işletme veya işletmeler grubuna bir ekonomik fayda sağlamak üzere devlet tarafından yapılan faaliyetlerdir. Bu standart kapsamındaki devlet yardımları; gelişmekte olan bölgelerde altyapı sağlanması veya rakipler üzerine ticari kısıtlamalar getirilmesi gibi genel ticaret koşullarını etkilemek suretiyle sadece dolaylı olarak sağlanan faydaları içermez.

Devlet Teşvikleri: İşletmenin faaliyet konuları ile ilgili belirli koşulların geçmişte veya gelecekte yerine getirilmesi karşılığında işletmeye kaynak transferi şeklinde yapılan devlet yardımlarıdır. Bu teşvikler, bir değer atfedilemeyen devlet yardımlarını ve işletmenin normal ticari işlemlerinden ayırt edilemeyen devlet ile yaptığı işlemleri kapsamaz.

Varlıklara İlişkin Teşvikler: Teşvike hak kazanan işletme tarafından duran varlık satın alınması, inşaatının veya ediniminin ilk koşul olduğu devlet teşvikleridir. Bu tür devlet teşviklerine duran varlığın türünü, yerini, edinme veya elde tutma dönemlerini sınırlayan tali koşullar da eklenebilir.

Gelire İlişkin Teşvikler: Varlıklara ilişkin teşvikler dışında kalan devlet teşvikleridir.

Feragat Edilebilir Krediler: Önceden belirlenmiş koşullar altında borç verenin alacağından feragat etmeyi kabul ettiği kredilerdir.

Gerçeğe Uygun Değer: Piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde gerçekleşecek olağan bir işlemde bir varlığın satışında elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyattır.

3. Devlet Teşvikleri ve Türleri

Devlet teşvikleri devlet tarafından bir işletmeye veya diğer tür iştiraklere (parasal ya da parasal olmayan) kaynak aktarımı yolu ile sağlanan yardımdır. Teşvikin kesin teknik terimlerle devlet teşviki olarak nitelendirilebilmesi için, devlet tarafından işletmenin operasyonel faaliyetleri ile ilgili geçmiş ve gelecek şartlara uyum göstermesi gerekmektedir (Mackenzie vd., 2012: 551).

Teşvik kavramı, bazı bölgelerin ya da belirli ekonomik faaliyetlerin diğerlerine göre daha fazla gelişmesinin sağlanması için devlet kurumları tarafından verilen her türlü maddi ve maddi olmayan destek ve yardım olarak da tanımlanmaktadır (Küçükler, 2000: 136; Üzümcü ve Doğan, 2001: 300).

Devletten temin edilen feragat edilebilir kredi, feragat koşullarının işletme tarafından yerine getirileceğine ilişkin makul bir güvencenin oluşması halinde devlet teşviki olarak kabul edilir (TMS 20 Madde 10). Devlet teşvikleri; teşvik konusu varlığa ve sağlanan teşvik türüne göre ayrı ayrı sınıflandırılabilir. Aşağıda bu sınıflandırmalara ilişkin açıklamalara yer verilmektedir.

3.1. Teşvik Konusu Varlığa Göre Devlet Teşviklerinin Sınıflandırılması

Teşvik konusunda yapılacak sınıflandırmalardan bahsetmeden önce Avrupa Birliğine üye ülkeler tarafından sunulan teşviklere değinmek gerekmektedir. Bu teşvikler maddeler halinde şu şekilde sıralanmaktadır (Wilcock, 2006: 21):

1. Ar-Ge: Şirketlere geniş kapsamda Ar-Ge vergi indirimi olarak Avrupa Birliği devlet teşviki olarak sayılabilecek destekler mevcut durumdadır.

2. İstihdam ve Eğitim: Öğrenim ve Beceriler Konseyi’nce organize edilen ve eğitim verenler için sağlanan fonlardır. Teşvikler Bölgesel Gelişim Ajansları yoluyla edinilebilmektedir.

3. Çevresel Teşvikler: Avrupa Birliği çevre projelerine fon sağlamaları için üye devletler için hükümler getirmektedir.

4. Sermaye Yatırımı: Fon arayan şirketler, teşvikin Birleşik Krallıktaki projelerinin devamı için neden gerekli olduğunu açıklamalıdır. Devlet, giderlerin belli bir yüzdesinden fazlasını ödememektedir.

5. Gayrimenkul Girişimi: Gelişim projesinin maliyeti ile bittiği andaki değeri arasında fark, belli limitler içinde kalması koşuluyla, teşvik yoluyla karşılanabilmektedir. Bu teşvikler küçük çaplı bina projelerinden ziyade önemli bölgesel gelişim projelerinde kullanılmaktadır.

Teşvik konusu varlığa göre yapılan sınıflamada devlet teşvikleri “Parasal teşvikler” ve “Parasal olmayan teşvikler” olmak üzere iki grupta incelenmektedir. Parasal teşvikler; nakit veya nakde eşdeğer varlıkların, işletmeye doğrudan transferi ya da devlete olan yükümlülüklerin azaltılmasıdır. Parasal olmayan teşvikler ise, işletmenin kullanımına verilen arsa veya diğer kaynaklar ile işletmelere sağlanan teşviklerdir.

3.2. Sağlanan Teşvik Türlerine Göre Devlet Teşviklerinin Sınıflandırılması

Sağlanan teşvik türlerine göre devlet teşvikleri “Geçmişte gerçekleşmiş gider ve zararların karşılanması amacıyla yapılan teşvikler”, “Koşulsuz yapılan teşvikler” ve “Koşullu yapılan teşvikler” adı altında olmak üzere üçe ayrılmaktadır (Akdoğan, 2011:265).

Geçmişte gerçekleşmiş gider ve zararların karşılanması amacıyla yapılan teşviklerin amacı, işletmenin geçmişte katlandığı bir maliyetin karşılanması olup, mücbir sebeplerle devlet tarafından işletmenin geçmiş yükümlülüklerinin bir kısmının silinmesi bu tür teşviklere örnek olarak gösterilebilir. Koşulsuz teşvikler ise genel gereksinimleri karşılamak için yapılan ve işletmenin daha önceden belirlenen koşulları gerçekleştirme koşulu bulunmayan teşviklerdir. Bu tür teşviklere örnek olarak ise, Ar-Ge yatırımı yapan işletmeleri özendirmek için yapılan maddi yardımlar verilebilir. Koşullu teşviklerde ise, işletmelerden belirli yükümlülükleri gerçekleştirmiş olmaları ya da istenen yükümlülükleri gerçekleştireceklerine ilişkin taahhüt istenmektedir. Koşullu teşvikler; varlığa ve gelire ilişkin teşvikler olarak iki grupta değerlendirilmektedir. Varlığa ilişkin teşvikler; teşvike hak kazanan işletme tarafından duran varlık satın alınması, inşa etmenin ya da edinmenin ilk koşul olduğu bir teşvik türüdür. Gelire ilişkin teşvikler ise, varlıklara ilişkin teşvikler dışında kalan bir teşvik türü olup, işletmenin katlanacağı giderlerin karşılanarak belirli oranlarda desteklenmesi söz konusu olmaktadır (Kayalı ve Terim, 2012: 37-38).

4. Devlet Yardımları

Devlet yardımı destekleme önlemi, sübvansiyon ve teşvik kavramlarının tamamını kapsayan bir tanıma sahiptir. Devlet yardımı, kamu kaynaklarının belirli bir bölgeye, sektöre ya da işletmeye belirli mal ve hizmetlerin üretimine yönelik olarak doğrudan aktarılması şeklinde ifade edilmektedir (Erdem, 2004: 2). Bu noktada devlet yardımından yararlanan bir işletmenin yararlanmayan işletmelere göre dolaylı bir fayda sağladığı açıktır. Dolaylı faydalar kapsamında rakiplere üstünlük sağlanması, finansal yapının güçlenmesi gibi unsurlar sayılabilir. Bununla birlikte mevcut standart dolaylı faydaları kapsamamaktadır (Gençoğlu, 2013: 589).

Devlet yardımlarında kamu kaynakları, ülkenin gelişimi açısından daha faydalı görülen sektörlerle yönlendirilmektedir. Yapılan yardımlar ile amaçlanan ülkenin refah seviyesinin artırılmasıdır (Kocatepe, 2007: 9). Mikro ölçekteki devlet yardımları, müşteriler adına satın alınan mal ve hizmeti daha düşük fiyata alma imkânı sağlarken, üreticiler açısından da onların gelirini arttıran her türlü ekonomik katkıyı ifade etmektedir (Schwartz ve Clements, 1999: 141; Yavuz, 2010: 87).

Teşvik kavramı ile kıyaslandığında yardım kavramının daha geniş kapsamlı olduğu görülecektir. Burada sadece işletmeye doğrudan sağlanan finansal kaynaklardan değil, normal şartlar altında kamu otoritesi tarafından sağlanan ve işletmenin sahip olmadığı her türlü avantajdan bahsedilmektedir (Ecer, 2010: 10). Sunulan bu avantajların sonucunda pazardaki rekabetin yardım alanın lehine bozulacağı iddia edilmektedir (Güngördü, 2008: 4).

Yardımları avantaj ve dezavantajları dışında yaptığı etki açısından da değerlendirmek uygun olacaktır. Devlet yardımlarının ekonomiye etkileri, devletin bu programlara mali kaynak sağlama şekline ve desteğin verilmiş biçimine göre sınıflandırılabilir. Finansman şekli doğrultusunda incelendiğinde, devlet yardımlarının genel olarak, herhangi bir maliye politikası aracı ile benzer ekonomik etkilere neden olduğu görülmektedir. Uygulamadaki etkileri açısından da işletme kararları ve kaynak dağılımı şeklinde sınıflandırılmaktadır (Leblebici, 2002: 3).

20 no'lu TMS açısından "yardımlar" konusu; kaynak transferi, değer atfedilmeyen ve devletle yapılan işlemler olmak üzere üç bölümde incelenmektedir (Örten vd., 2014: 315).

4.1. Devlet Yardımlarının Türleri

Kaynak transferi yoluyla yardımlar için devlet, işletme ya da işletme gruplarına parasal veya parasal olmayan varlıkların transferini gerçekleştirir. Kaynak transferi kapsamındaki bu tür yardımlar devlet teşvikleri olarak adlandırılır.

Değer atfedilmeyen yardımlarda işletmeye doğrudan bir fon transferinden bahsedilmez. Devlet tarafından, işletme ya da işletme gruplarına genellikle bir hizmet sunulmaktadır. Bu hizmet işletmeye dolaylı bir fayda sağlamakta olup ölçümü oldukça zordur. Bu yardımlara örnek olarak, ücretsiz teknik yardım, pazarlama önerileri veya garanti sağlama verilebilir.

Devletle yapılan işlemler kapsamındaki yardımlar, işletmenin normal ticari faaliyeti ile ilgili olup tek farkı bunun devletle yapıyor olmasıdır. İşletme satışlarının bir kısmının devlet satın alma politikası ile garanti edilmesi, bu tür yardımlara örnektir. Yardımın varlığı kesin olabilir, bununla birlikte, devlet yardımlarının ticari faaliyetlerden ayrılması tamamen ihtiyaridir.

5. Devlet Teşvik ve Yardımlarının Muhasebeleştirilmesi

Bu bölümde devlet yardımlarının açıklanması, devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi, devlet teşviklerinin muhasebeleştirilme zamanı ve yöntemleri ile devlet teşviklerinin geri ödenmesinden bahsedilecektir. Bunun yanı sıra muhasebe standartları kapsamında devlet teşvik ve yardımlarının muhasebeleştirilmesi ile bunların finansal tablolarda sunumuna ilişkin özel durum açıklamaları sunulmaktadır.

5.1. Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi

Daimi Yorumlama Komitesi (Standard Interpretations Committee-SIC) SIC-10'un yayınlanmasından önce, UMS 20 hükümlerinde belirli bölgelerdeki veya endüstri sektörlerindeki iş faaliyetlerini desteklemeyi veya teşvik etmeyi amaçlayan devlet yardımının nasıl uygulanacağı konusu belirsizdi. Bunun nedeni ilgili şartların işletmenin operasyonel faaliyetleri ile belirgin bir biçimde ilgili olmayışından kaynaklanmaktaydı. Bu tür teşviklere örnek olarak belirli bir alanda (ekonomik olarak daha az gelişmiş bir bölge gibi) veya belirli bir endüstride (düşük karlılık nedeni ile girişimcilere cazip gelmeyecek bir endüstride) faaliyet göstermeleri için işletmelere kaynak aktarımını içeren devlet teşviklerini verebiliriz. SIC-10 "Devlet yardımına hak kazanmak için belirli bölgelerde veya endüstri sektörlerinde faaliyet göstermeye yönelik gerekli genel koşul, UMS 20'ye uygun olan bir koşuldandır" şeklindeki yorumuyla konuyu açıklığa kavuşturmuştur. Bu durum bu tür bir devlet yardımının devlet teşvikleri tanımı içine girmesini kesinleştirmekte ve böylelikle UMS 20'nin şartları bu teşvikler için de geçerli olmaktadır (Mackenzie vd., 2012: 551).

Devlet tarafından verilen teşvikin işletmenin kayıtlarına hangi değer üzerinden alınacağı parasal olmayan teşviklerde önemli bir sorundur. TMS 20, madde 23'e göre, devlet teşviki gerçeğe uygun değer üzerinden ya da nominal değer üzerinden kaydedilmektedir. Örneğin, teşvik bir arsa ise emlak vergi değeri esas alınabilmekte ve bu değer aynı zamanda nominal değeri ifade etmektedir (Kayalı ve Terim, 2012 :37).

TMS 20 madde 7'ye göre; gerçeğe uygun değerleri ile izlenen parasal olmayan devlet teşvikleri de dahil olmak üzere, tüm devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi için öncelikle aşağıdaki iki koşulun birlikte gerçekleşeceğine ilişkin makul bir güvencenin sağlanması gerekmektedir:

- Elde edilmesi için gerekli koşulların işletme tarafından yerine getirilmesi,
- Teşvikin işletme tarafından elde edilmesi (işletmeye kaynak transferi yapılması).

Görüleceği üzere, devlet teşviklerinin finansal tablolara yansıtılabilmesi için yukarıdaki iki koşulun da yerine getirilmesi büyük önem taşımaktadır.

TMS 20 madde 9'a göre; devlet teşvikinin elde edilme şekli, teşvikin muhasebeleştirilme yöntemini etkilememekte ve devlet teşvikleri nakden veya devlete olan bir yükümlülüğün azaltılması şeklinde elde edilmiş olsa dahi aynı şekilde muhasebeleştirilmektedir. TMS 20 madde 10'a göre ise; devletten temin edilen feragat edilebilir kredi, feragat koşullarının işletme tarafından yerine getirileceğine ilişkin makul bir güvencenin oluşması durumunda devlet teşviki olarak kabul edilmektedir.

TMS 20 madde 11'e göre; devlet teşvikleri finansal tablolara yansıtıldıktan sonra, bunlara ilişkin koşullu borç ve koşullu varlıklar, karşılıklar, "TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar" Standardı uyarınca muhasebeleştirilir. Ayrıca TMS 20 madde 12'ye göre, devlet teşvikleri, bu teşviklerle karşılanması amaçlanan maliyetlerin gider olarak muhasebeleştirildiği dönemler boyunca sistematik şekilde kâr veya zarara yansıtılması gerekmektedir. Aksi takdirde dönemsellik kavramı aykırı hareket edilmiş olunur.

Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesine dair standartların uygulanmasını etkileyen belli başlı kaygılar ise şu şekilde sıralanabilir (Mackenzie vd., 2012: 552):

Birincisi, teşvikin alınmış olması teşvikin bağlı olduğu koşulların işletme tarafından yerine getirildiği veya getirileceği hususunda tek başına bir güvence sağlamamaktadır. Bu iki şart eşit derecede önemlidir ve raporlama yapan iştirak bir teşviki muhasebeleştirmeden önce bu iki şarta ilişkin makul güvenceye sahip olmalıdır.

İkinci olarak, "makul güvence" terimi bu standart tarafından tanımlanmamıştır. Bununla birlikte, International Accounting Standards Board (IASB-Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu)'nun Çerçevesi'ne (Framework) göre gelirin muhasebeleştirilme kıstaslarından biri de "yeterli derecede kesinlik"tir.

Üçüncü olarak, UMS 20'ye göre devletten alınan bir geri ödemesiz kredi, işletmenin kredi sözleşmesinde belirtilen geri ödeme koşullarını sağlayacağına dair *makul güvence* olduğunda devlet teşviki olarak işlem görmektedir. Dolayısı ile devletten kredi alındıktan sonra kredinin geri ödeme koşullarının karşılanması hususunda makul güvence ölçütünün yerine getirilmesini müteakiben, işletme normal olarak kredi işleminden ziyade bir devlet teşviki işlemini muhasebeleştirecektir. Bu noktada teşvikin, geri ödemesiz kredi alındığında değil de, kredinin geri ödemesi affedildiğinde muhasebeleştirilmesi önerilmektedir. Ancak, UMS 20'ye göre geciktirilmiş muhasebeleştirilmenin koşul olarak belirtilmediği gayet açıktır. Bununla birlikte "devletten alınan geri ödemesiz bir kredi, işletmenin geri ödeme şartlarını karşılayacağına dair makul güvence olduğu zaman teşvik olarak işlem görür". Bu durum açık bir biçimde, geri ödemenin affedildiği anda teşvikin muhasebeleştirilmesinin aksine, geri ödemesiz kredinin verildiği anda teşvikin muhasebeleştirilmesi gerektiğini göstermektedir.

Aşağıda teşvik türleri açısından muhasebeleştirme işlemlerine ilişkin açıklamalara yer verilmektedir.

5.1.1. Geçmişte Gerçekleşmiş Gider ve Zararların Karşılanması Amacıyla Yapılan Teşvikler ile Koşulsuz Teşviklerin Muhasebeleştirilmesi

Geçmişte gerçekleşmiş gider ve zararların karşılanması amacıyla yapılan teşvikler ile koşulsuz teşvikler, tahsil edilebilir konuma geldiği dönemde gelir olarak kaydedilmelidir.

5.1.2. Koşullu Teşviklerin Muhasebeleştirilmesi

Koşullu teşviklerin muhasebeleştirilmesinde, söz konusu bu teşviklerle karşılanması amaçlanan maliyetleri eşleştirilmek üzere giderleri yapıldığı ilgili dönem boyunca gelir olarak yansıtılmalıdır.

TMS 20 madde 13'e göre, devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin iki yaklaşım bulunmaktadır. Bunlardan birincisi, teşvikin kâr ya da zarar dışında muhasebeleştirilmesine olanak sağlayan "Sermaye Yaklaşımı"dır. Bu yaklaşıma göre, alınan teşvikler doğrudan özkaynak olarak kaydedilmeli ve alınan teşvik nedeni ile kazanılmış bir gelir bulunmaması hatta herhangi bir maliyeti olmaksızın devlet tarafından sağlanan bir teşviki temsil etmeleri nedeniyle yararlanılan devlet teşviklerine gelir tablosunda yer verilmelidir. Bu yaklaşımlardan ikincisi ise, teşvikin bir veya daha fazla dönemde kâr ya da zararda muhasebeleştirilmesini içeren "Gelir Yaklaşımı"dır. Bu yaklaşımda ise devlet teşviklerinin doğrudan özkaynak yerine uygun dönemlerde gelir olarak finansal tablolara yansıtılması gerektiği belirtilmiş ve maliyetlerle ilişkilendirilmek üzere, ilgili dönemler boyunca sistematik ve oransal bir biçimde gelir tablosuna alınması istenmiştir.

Standart, varlıklara ilişkin teşviklere (ya da teşviklerin uygun paylarına) ait finansal tablolarda kabul edilebilir seçenek olarak iki tip yöntem belirtmektedir. Yöntemlerden biri devlet teşvikini ertelenmiş gelir olarak düzenler ki burada teşvik, varlığın faydalı ömrü boyunca sistematik ve rasyonel bazda gelir olarak muhasebeleştirilir. Diğer yöntemde ise teşvik varlığın defter değerinin tespiti sırasında indirilir. Teşvik, azaltılmış bir amortisman bedeli yoluyla amortisman tabii bir varlığın ömrü üzerinden bir gelir olarak muhasebeleştirilir (Ankarath vd., 2010:108).

Gelire ilişkin teşvikler bazen kapsamlı gelir tablosu içinde bir alacak olarak gerek ayrı bir kalemde gerekse "diğer gelirler" gibi genel bir başlık altında gösterilmekte veya ilgili harcamanın raporlanması sırasında düşülerek gösterilmektedir. Her iki yöntem de gelire ilişkin teşviklerin açıklanması için kabul edilebilir sayılmaktadır. Teşvikin açıklanması finansal tabloların uygun şekilde anlaşılabilmesi adına gerekli olmaktadır. Teşviklerin gelir veya harcamaya ait herhangi bir kalem üzerindeki etkilerinin açıklanması –ki bu durumun ayrıca gösterilmesi gerekmektedir- genel olarak uygun görülmektedir (Ankarath vd., 2010:109).

5.1.3. Geri Ödenmesi Gereken Teşviklerin Muhasebeleştirilmesi

TMS 20 madde 32'ye göre, geri ödenmesi gereken devlet teşvikleri, bir muhasebe tahmininin değiştirilmesi olarak muhasebeleştirilmelidir. Dolayısıyla söz konusu bu teşvikler, "TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar" Standardı kapsamında değerlendirilmelidir.

TMS 20 madde 32'ye göre, gelire ilişkin bir teşvikin geri ödenmesi durumunda, ödenen tutar ilk olarak bu tutarın muhasebeleştirildiği itfa edilmemiş ertelenmiş gelir kaleminden düşülür. Geri ödenen tutarın ertelenmiş gelir bakiyesini aşması veya ertelenmiş gelir kaleminin olmaması durumunda söz konusu bu tutar doğrudan kar ya da zararda muhasebeleştirilir. Varlıklara ilişkin devlet teşviklerinin geri ödenmesi durumunda ise, ilgili varlığın defter değeri geri ödenecek tutar kadar artırılır veya ertelenmiş gelir hesabı geri ödenecek tutar kadar azaltılmalıdır. Teşvikin alınmamış olması durumunda önceki dönemlerde kâr ya da zararda muhasebeleştirilmiş olacak olan birikmiş amortisman tutarı, teşvikin geri ödenmesiyle birlikte o anda kâr ya da

zararda muhasebeleştirilmelidir. Ayrıca TMS 20 madde 33'e göre, varlıklara ilişkin devlet teşviklerinin geri ödenmesini gerektiren durumlarda, ilgili varlıkların yeni defter değerlerindeki olası değer düşüklükleri dikkate alınmalıdır.

5.1.4. TMS-20 Kapsamında Devlet Teşviklerinin Muhasebe Kayıtlarına İlişkin Örnekler

Mevcut bölümde TMS-20 esas alınarak devlet teşviklerine ilişkin uygulama örneklerine ve bunların muhasebeleştirilmesine ilişkin örneklere yer verilecektir. Örnekler hazırlanırken literatürde yer alan bazı çalışmalardan faydalanılmıştır (Örten vd., 2014: 320-327; Sağlam vd., 2008: 535-552; Sönmez, 2005: 137-139; Tekşen, 2010: 439-449; Ulusan, 2008: 422-431; Yıldız vd., 2012: 304-309).

5.1.4.1. Parasal Devlet Teşvikleri ve Muhasebe Kayıt Örnekleri

ABC İşletmesinin Ar-Ge projesine yönelik çalıştırdığı 50 işçi bulunmaktadır. İşçilerin Mart ayındaki toplam asgari ücret ve yasal kesintiler tablosu aşağıdaki gibidir. 5746 sayılı Ar-Ge faaliyetinin desteklenmesi hakkındaki kanunda belirtildiği üzere istihdam edilen Ar-Ge ve destek personeline çalışmaları karşılığında ödenecek ücret üzerinden kesilen sigorta primi işveren payının yarısı Hazine tarafından karşılanmakta ve Damga Vergisi alınmamaktadır.

Tablo 1: Asgari Ücret ve Yasal Kesintiler

	1 işçi için	50 işçi için	İndirilecek Tutar
Brüt Ücret	1.201,50	60.075	
Sigorta Primi İşçi Payı	168,21	8.410,50	
İşsizlik Sigortası Primi İşçi Payı	12,02	601	
Gelir Vergisi Matrahı	1.021,28	51.064	
Gelir Vergisi	153,19	7.659,50	
Damga Vergisi	9,12	456	456,00
Kesinti Toplamı	342,54	17.127	
Asgari Geçim İndirimi	90,11	4.505,50	
Net Ele Geçen Tutar	949,07	47.453,50	
İşverene Maliyeti			
Asgari Ücret	1.201,50	60.075	
SGK Primi İşveren Payı	186,23	9.311,50	4.655,75
İşveren İşsizlik Sigortası Fonu	24,03	1.201,50	
Toplam Maliyet	1.411,76	70.588	

Kaynak: <http://www.csqb.gov.tr/csqbPortal/cgm.portal?page=asgari>

Yukarıda verilen tablo doğrultusunda parasal teşvikin muhasebe kaydı aşağıdaki gibi yapılabilir:

03.2015

750 AR-GE GİDERLERİ HS. Brüt Ücret: 60.075 SGK İşveren Payı: 9.311,5 İşsizlik Sig. İşveren Payı: 1.201,5		70.588	
136 DİĞER ÇEŞ. ALAC. HS. Asgari Geçim İndirimi: 4.505,5		4.505,5	
	335 PERSONELE BORÇLAR HS. Net Ücret: 47.453,5		47.453,5
	360 ÖDEN. VERGİ VE FON. HS. Gelir Vergisi: 7.659,5 Damga Vergisi: 456		8.115,5
	361 ÖDEN. SOS. GÜV. KES. HS. SGK İşçi Payı: 8.410,5 SGK İşveren Payı: 9.311,5 İşsizlik Sig. İşçi Payı: 601 İşsizlik Sig. İşveren Payı: 1.201,5		19.524,5

Gelir yaklaşımı tercih edildiğinde söz konusu parasal teşvikin muhasebe kaydı aşağıdaki gibi yapılabilir.

360 ÖDEN. VERGİ VE FON. HS. Gelir Vergisi: 7.659,5 Damga Vergisi: 456		8.115,5	
	100 KASA HS.		3.154
	136 DİĞER ÇEŞ. ALAC. HS. Asgari Geçim İndirimi: 4.505,5		4.505,50
	649 DİĞ. OLAĞ. GEL VE KAR.HS ¹ . Damga Vergisi: 456		456

¹ İşletme teşvik başvurusunda bulunduğu ve koşulları yerine getirdiği takdirde teşviki alacağı için (teşvik belgesi aldığı için) teşvik olağan gelir olarak değerlendirilmelidir. Çeşitli TMS taslak uyumlu hesap planları incelendiğinde 643 no'lu hesabın Komisyon Gelirleri olarak tanımlandığı görülmektedir. Devlet teşvikleri bir komisyon olarak kabul edilemeyeceğinden 649 no'lu hesabın kullanılmasının daha uygun olacağı düşünülmektedir.

361 ÖDEN. SOS. GÜV. KES. HS. SGK İşçi Payı: 8.410,5 SGK İşveren Payı: 9.311,5 İşsizlik Sig. İşçi Payı: 601 İşsizlik Sig. İşveren Payı: 1.201,5	19.524,5	
100 KASA HS. 649 DİĞ. OLAĞ. GEL VE KAR. HS. SGK İşveren Payı: 4.655,75		14.868,75 4.655,75

Sermaye yaklaşımı tercih edildiğinde ise söz konusu parasal teşvikin muhasebe kaydı aşağıdaki gibi yapılabilir.

360 ÖDEN. VERGİ VE FON. HS. Gelir Vergisi: 7.659,5 Damga Vergisi: 456	8.115,5	
100 KASA HS. 136 DİĞER ÇEŞ. ALAC. HS. Asgari Geçim İndirimi: 4.505,5 382 ERTELENMİŞ GELİRLER HS. Damga Vergisi: 456		3.154 4.505,50 456

361 ÖDEN. SOS. GÜV. KES. HS. SGK İşçi Payı: 8.410,5 SGK İşveren Payı: 9.311,5 İşsizlik Sig. İşçi Payı: 601 İşsizlik Sig. İşveren Payı: 1.201,5	19.524,5	
100 KASA HS. 382 ERTELENMİŞ GELİRLER HS. SGK İşveren Payı: 4.655,75		14.868,75 4.655,75

382 ERTELENMİŞ GELİRLER HS.	5.111,75	
649 DİĞ. OLAĞ. GEL. VE KAR.HS.		5.111,75

5.1.4.2. Parasal Olmayan Devlet Teşvikleri ve Muhasebe Kayıt Örnekleri

ABC İşletmesine devlet teşviki kapsamında 20 yıl kullanmak üzere 04.04.2015 tarihinde bir arsa tahsis edilmiştir. Yapılan ekspertiz sonucu arsanın değeri 150.000 ₺ olarak belirlenmiştir.

Gelir yaklaşımı tercih edildiğinde söz konusu parasal teşvikin muhasebe kaydı aşağıdaki gibi yapılabilir.

04.2015

250 ARAZİ VE ARSALAR HS.	150.000	
649 DİĞ. OLAĞ. GEL. VE KAR.HS.		150.000

Sermaye yaklaşımı tercih edildiğinde ise söz konusu parasal teşvikin muhasebe kaydı aşağıdaki gibi yapılabilir.

04.2015	
250 ARAZİ VE ARSALAR HS.	150.000
382 ERTELENMİŞ GELİRLER HS.	7.500
482 ERTELENMİŞ GELİRLER HS.	142.500
12.2015	
382 ERTELENMİŞ GELİRLER HS.	7.500
649 DİĞ OLAĞ. GEL. VE KAR. HS.	7.500
12.2015	
482 ERTELENMİŞ GELİRLER HS.	7.500
382 ERTELENMİŞ GELİRLER HS.	7.500

5.1.4.3. Gelire İlişkin Koşullu Teşvikler ve Muhasebe Kayıt Örnekleri

Zirai faaliyetle ilgilenen ABC İşletmesi organik tarımın özendirilmesi doğrultusunda Ziraat odasından 400 kg tohum bedeli karşılığında 3.000 ₺'lik nakit destek almıştır.

Teşvik alındığında, tohum alındığında ve ekim sırasında yapılması gereken yevmiye kayıtları aşağıdaki gibi yapılabilir.

Teşvikin Alınması

100 KASA HS.	3.000	3.000
382 ERTELENMİŞ GELİRLER HS.		

Tohumun Alınması

150 İLK MADDE VE MALZ. HS.	3.000	3.000
100 KASA HS.		

Ekimin Yapılması

382 ERTELENMİŞ GELİRLER HS.	3.000	3.000
649 DİĞ OLAĞ. GEL. VE KAR. HS.		

5.1.4.4. Varlıklara İlişkin Koşullu Teşvikler ve Muhasebe Kayıt Örnekleri

Zirai faaliyetle uğraşmakta olan ABC İşletmesi 100 kök kivi ekili olduğu üç dönümlük bir bahçeye sahiptir. İşletme kivi ağaçlarını düzenli olarak sulayabilmek için güneş enerjili sulama sistemi kurmuştur. Tarım Bakanlığı kırsal kalkınma yatırımlarının desteklenmesi programı doğrultusunda ABC işletmesine hibeye esas mal alım tutarının (KDV hariç) %50'si oranında destek vermiştir. Güneş enerjili sulama sisteminin maliyeti %18 KDV hariç 30.000 ₺'dir. Sulama sisteminin ekonomik ömrü ise 10 yıldır.

Yevmiye kaydı yapılırken sırasıyla sulama sisteminin kurulması, hibenin kaydı, hibenin tahsili, dönem sonunda ertelenmiş gelirin teşvik gelirin aktarılması ve maliyetten düşülme örneklerine yer verilmiştir.

Güneş Enerjili Sulama Sisteminin

Kurulması

253 TESİS MAKİNE VE CİH. HS.	30.000		
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	5.400		
102 BANKALAR HS.		35.400	

Hibe Kaydı

136 DİĞER ÇEŞ. ALAC. HS.	15.000		
382 ERTELENMİŞ GELİRLER HS.		15.000	

Hibenin Tahsili

102 BANKALAR HS.	15.000		
136 DİĞER ÇEŞ. ALAC. HS.		15.000	

Dönem sonunda Ertelenmiş Gelirin Teşvik Gelirine Aktarılması

382 ERTELENMİŞ GELİRLER HS.	15.000		
649 DİĞ. OLAĞ. GEL. VE KAR.HS.		15.000	

Maliyetten Düşmek İstenirse

102 BANKALAR HS.	15.000		
253 TESİS MAKİNE VE CİH. HS.		15.000	

5.1.4.5. Gider ve Zararın Karşılanması Amacıyla Yapılan Koşulsuz Teşvikler ve Muhasebe Kayıt Örnekleri

Örnek 1: ABC İşletmesi 3. bölgede yer almakta ve bölgesel desteklerden yararlanmaktadır. ABC İşletmesi XYZ bankasından kullanmış olduğu 1 yıl vadeli kredi için teşvik belgesinde kayıtlı sabit yatırım tutarının bir kısmı için ödenecek faiz doğrultusunda teşvikten faydalanmıştır. Sabit yatırım tutarı 100.000 ₺ kredi faizi ise 12.000 ₺'dir.

Öncelikli olarak finansman giderlerinin sonrasında ise bunun teşvik geliri olarak değerlendirildiği duruma ilişkin yevmiye kayıtları aşağıdaki gibidir.

780 FİNANSMAN GİDER. HS.	12.000		
102 BANKALAR HS.		12.000	

136 DİĞER ÇEŞ. ALAC. HS.	12.000		
649 DİĞ. OLAĞ. GEL. VE KAR HS.		12.000	

Örnek 2: Çevreye duyarlı konaklama tesisi belgesine sahip ABC İşletmesi elektrik enerjisi giderlerine ilişkin destekten faydalanmak istemektedir. Bu doğrultuda ABC İşletmesi Nisan ayı için ödediği 8.000 ₺'lik elektrik faturasını ibraz etmiştir. İl Müdürlüğü tarafından yapılan inceleme sonucu 2.500 ₺'lik tutarın işletmeye ödenmesine karar verilmiştir.

Aşağıda sırasıyla faturanın ödenmesi, il müdürlüğünün kararı ve tarife farkından doğan alacak tahsil edildiğinde yapılması gereken yevmiye kayıtlarına yer verilmiştir.

Fatura Ödendiğinde

740 HİZMET ÜRETİM MALY. HS.	102 BANKALAR HS.	8.000	8.000
-----------------------------	------------------	-------	-------

İl Müdürlüğünün Kararı

136 DİĞER ÇEŞ. ALAC. HS.	649 DİĞ. OLAĞ. GEL. VE KAR HS.	2.500	2.500
--------------------------	--------------------------------	-------	-------

Tarife Farkından Doğan Alacak Tahsil Edildiğinde

102 BANKALAR HS.	136 DİĞER ÇEŞ. ALAC. HS.	2.500	2.500
------------------	--------------------------	-------	-------

5.1.4.6. Teşviklerin Geri Ödenmesi ve Muhasebe Kayıt Örnekleri

Örnek 1: ABC İşletmesi yatırım yeri tahsis teşvikinden yararlanmak üzere başvurmuş ve başvurusu kabul edilmiştir. ABC İşletmesi mevcut yatırımı belirtilen süre içinde tamamlayamamıştır. Bu nedenle Organize Sanayi Bölgesi tarafından yapılan parsel tahsis iptal edilmiştir. Yatırım yeri tahsisine ilişkin teşvik 100.000 ₺ tutarındadır. Teşvike ilişkin gider kaydı aşağıdaki gibidir.

Teşvike İlişkin Gider Kaydı

659 DİĞ. OLAĞ. GİD VE ZAR HS.	258 YAPILM. OLAN YATIR. HS.	100.000	100.000
-------------------------------	-----------------------------	---------	---------

Örnek 2: ABC İşletmesi fabrika binası inşaatı için 2010 yılında devlet teşviki almıştır. Binanın toplam inşa maliyeti 4.000.000 ₺ iken alınan teşvik tutarı ise 500.000 ₺'dir. Binanın ekonomik ömrü gelir idaresinin belirlediği esaslara göre 40 yıl olup işletme normal amortisman yöntemine göre amortisman ayırmaya karar vermiştir. 2015 yılında yapılan inceleme sonucunda teşvik için belirtilen şartlara uygun olarak hareket edilmediği için işletmeden teşvikin 100.000 ₺'lik kısmının iadesi istenmiştir. 100.000 ₺'lik tutar banka yoluyla iade edilmiştir. Teşvikin iadesine ve eksik ayrılan amortismanla ilişkin yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir.

Teşvikin İadesine İlişkin Kayıt

252 BİNALAR HS.	102 BANKALAR HS.	100.000	100.000
-----------------	------------------	---------	---------

İnşa Maliyeti- (Teşvik-Teşvik İade)
4.000.000 - (500.000-100.000)=3.600.000
3.600.000/40=90.000 ₺ (Ayrılması Gereken Tutar)
4.000.000-500.000=3.500.000
3.500.000/40=87.500 ₺
90.000-87.500=2.500 ₺ (Amortisman Farkı)
2.500 ₺*6 yıl (2010 yılından 2015 yılına kadar)=15.000 ₺

Eksik Ayrılan Amortismanla İlişkin Kayıt

659 DİĞ. OLAĞ. GİD VE ZAR HS.	257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN. HS.	15.000	15.000
-------------------------------	------------------------------	--------	--------

5.2. Devlet Yardımlarının Açıklanması ve Muhasebe Kayıt Örnekleri

Devlet teşvikleri tanımı dışında kalan devlet yardımları, kendilerine bir değer atfedilemeyen ve devletle yapılıp işletmenin olağan ticari faaliyetlerinden ayırt edilemeyen tipteki devlet yardımlarını kapsar (TMS 20 Madde 34). Doğrudan bir kaynak aktarımından bahsedilmediği için devlet yardımları muhasebeleştirmeye konu olmaz. Bununla birlikte yardımlardan önemli boyutta fayda sağlanması halinde, finansal tabloların yanıltıcı olmaması adına devlet yardımlarının türü, kapsamı ve süresi açıklanır (Örten vd., 2014: 316).

6. Sonuç

Bir ülkede istihdamın artırılması, gelir dağılımındaki dengesizliklerin giderilmesi ve rekabetçi bir piyasa ortamı yaratmak gibi gerekçelerle gerek ulusal gerekse de uluslararası teşvik uygulamaları söz konusu olmaktadır. Teşvik kavramı, devlet kurumları tarafından sağlanan her türlü yardım, destek ve özendirme olarak ifade edilmektedir. Yardım kavramı ise, destekleme önemi, sübvansiyon ve teşvik kavramlarının tamamını içermektedir.

Devlet teşvik ve yardımından faydalanan işletmelerin, söz konusu bu destekleri muhasebeleştirip finansal tablolara aktarması zorunludur. Bu bağlamda TMS 20 standardının esas alınması finansal tabloların dürüst resim ilkesine göre hazırlanmasını sağlayacaktır.

Devlet yardımları finansal tablolar açısından aşağıdaki nedenlerle önem taşımaktadır:

- Eğer bir kaynak transferi gerçekleşirse, transferin muhasebeleştirilmesi için uygun bir yöntem bulunmalıdır.
- Raporlama döneminde işletmenin söz konusu yardımlardan ne kadar fayda sağladığının belirtilmesi gerekmektedir.

Bu bakış açısı esas alınarak, UMS 20 ve TMS 20 kapsamında yapılan düzenlemeler doğrultusunda devlet yardımları için herhangi bir muhasebeleştirme işlemi yapılmaması gerektiği ifade edilmiştir. Diğer taraftan devlet yardımından önemli boyutta fayda sağlanması durumunda, finansal tabloların yanıltıcı olmaması adına devlet yardımlarının türü, kapsamı ve süresinin finansal tablo dipnotlarında açıklanması istenmiştir.

Verilen örneklerde teşvik sistemi ile ilgili değişiklikler dikkate alınarak güncel veriler kullanılmaya çalışılmıştır. Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde “Gelir Yaklaşımı” ve “Sermaye Yaklaşımı” iki temel yaklaşım mevcuttur. Gelir yaklaşımında, doğrudan gelir yazma (koşulsuz teşviklerde), ertelenmiş gelir (koşullu teşviklerde, hasılat ölçütü karşılanmadan alınan teşviklerde) ve varlık değerinde düşme söz konusudur. Sermaye yaklaşımında ise alınan teşviklerin doğrudan özkaynak olarak kaydedilmesi gerektiği söylenmektedir. Alınan teşvik nedeni ile kazanılmış bir gelir bulunmaması, hatta herhangi bir maliyeti olmaksızın devlet tarafından sağlanan bir teşviki temsil etmeleri nedeniyle yararlanılan devlet teşviklerine gelir tablosunda yer verilmemeli denmektedir.

Gelir yaklaşımının kullanılması sonucunda teşvikler gelir tablosunda 649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar hesabında izlenmekte bununla ilgili olarak da vergi sorunu ortaya çıkmaktadır. Amortisman tabi olmayan Arsa ve Arazilerle ilgili parasal olmayan devlet teşviklerinin gelir tablosu hesaplarında izlenmesi de mevcut dönem itibarıyla işletmenin karını arttırmakta bu da işletmeyi fazladan vergi yükümlülüğü ile karşı karşıya getirmektedir.

Sermaye yaklaşımı tercih edildiğinde teşviklerin özkaynak hesaplarında izlenmesi gerektiğinden bahsedilmektedir. Bununla birlikte Tekdüzen Hesap Planı incelendiğinde mevcut hesap grubunda teşviklere ilişkin bir hesap bulunmamaktadır. Hazırladığımız örneklerde sermaye yaklaşımı için 382 ve 482 numaralı “Ertelenmiş Gelirler” hesapları kullanılmaktadır. Kullanılan teşvikler Ertelenmiş Gelirler hesabından gelir tablosu hesaplarına ise dönem sonunda aktarılmaktadır.

Bu çalışmada, devlet teşvikleri ve yardımlarına ilişkin muhasebe işlemleri 20 No’lu TMS açısından ele alınmış ve örnek uygulamalara yer verilmiştir. Gelecekteki çalışmalarda konunun vergi mevzuatı ile uyumu ya da farklılıkları açısından da incelenmesi önerilmektedir.

Kaynakça

- Akdoğan, U. (2011). Türkiye Coğrafyasında Uygulanan Devlet Teşvikleri ve Devlet Yardımlarının Uluslararası Muhasebe Standartları Çerçevesinde Analizi. *World of Accounting Science*, 13(4), 259-281.
- Ankarath, N., Mehta, K. J., Ghosh, T. P., & Alkafaji, Y. A. (2010). *Understanding IFRS Fundamentals: International Financial Reporting Standards*. John Wiley & Sons.
- Asgari Ücretin Net Hesabı ve İşverene Maliyeti, <http://www.csqb.gov.tr/csqbPortal/cgm.portal?page=asgari>, Erişim Tarihi: 10.05.2015.
- Ecer, E. G. (2010). *Avrupa Birliği'nde Devlet Yardımları Politikası*. Ankara, T.C. Maliye Bakanlığı: AB ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı, Araştırma ve İnceleme Serisi.
- Erdem, Ş. (2004). *Avrupa Birliği'nde Devlet Yardımları ve Türkiye'ye Uyumu*. Antalya, Akdeniz Ülkeleri Ekonomik Araştırmalar Merkezi Yayını.
- Gençoğlu, Ü.G., Özerhan, Y., & Karabınar, S. (2013). *Türkiye Finansal Raporlama Standartları*. Sakarya, Sakarya Üniversitesi Sürekli Eğitim Uygulama ve Araştırma Merkezi Yayınları.
- Güngördü, A. (2008). *Devlet Yardımları, TÜSİAD Rekabet ve Çalışma Grubu Toplantısı*, www.tusiad.org/_rsc/shared/file/AbdulganiGungordu.pdf, Erişim Tarihi: 25.04.2015.
- International Accounting Standards 20, *Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance*.
- Kayalı, N., & Terim, B. (2012). TMS 20 Standardına Göre Devlet Teşviklerinin ve Devlet Yardımlarından Sağlanan Desteklerin Muhasebe Açısından İncelenmesi. *Dayanışma Dergisi*, 115, 34-42.
- Kocatepe, H. (2007). *Devlet Yardımlarının Firmaların Rekabet Gücü Üzerine Etkisi*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta, Türkiye.
- Küçüker, C. (2000). Teşvik Teorisi: Ekonomik Argümanlar ve Endüstri Politikaları. *Ekonomik Gelişme Teşvikler ve Sivas*, 133-159.
- Leblebici, F. (2002). *Devlet Yardımları Uygulamasının Maliyeti ve Ekonomik Göstergelerle Mukayesesi*. DPT.
- Mackenzie, B., Coetsee, D., Njikizana, T., Chamboko, R., Colyvas, B., & Hanekom, B. (2012). *Wiley IFRS 2013: Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards*. John Wiley & Sons.
- Örten, R., Kaval, H., & Karapınar, A. (2014). *Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları (TMS-TFRS) Uygulama ve Yorumları*. Ankara, Gazi Kitabevi.
- Sağlam, N., Şengel, S., & Öztürk, B. (2008). *Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması*. Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Schwartz, G., & Clements, B. (1999). Government Subsidies. *Journal of Economic Surveys*, 13(2), 119-148.
- Sönmez, F. (2005). Devlet Teşvik ve Yardımlarının Muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 28(2005), 125-140.
- Tekşen, Ö. (2010). TMS 20 Standardındaki Devlet Teşvikleri ile Türkiye'de Yeni Teşvik Sisteminde Yatırıma Sağlanan Desteklerin Muhasebe ve Vergi Açısından İncelenmesi. *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*, 29(2), 431-453.
- Türkiye Muhasebe Standardı 20, *Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması*, TMS-TFRS 2015 Seti.
- Uluslan, H. (2008). Türk Muhasebe Hukuku Çerçevesinde Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 22(2), 415-433.
- Üzümcü, A., & Doğan, A. (2001). Türkiye ve Sivas'ta Yatırım-Kobi Teşviklerinin Gelişimi. *Cumhuriyet Üniversitesi İİBF Dergisi*, 2(1), 299-318.
- Wilcock, N. (2006). Funding for Growth Special: Finding Finance. *Accountancy Age*
- Yavuz, A. (2010). Bir Maliye Politikası Aracı Olarak Yatırım Teşviklerinin Rekabet Koşulları Altında Özel Kesim Yatırımları ve İstihdam Üzerine Etkisi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi*, 15(1), 83-101.
- Yıldız, F., Topal, Y., & Küçükkahraman, B. (2012). Sanayi İşletmelerine Verilen Teşviklerin "TMS 20: Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması" Standardı Işığında İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 14(1), 295-312.